

АНАЛИЗ ТРУДОЕМКОСТИ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАК ФАКТОР ОПТИМИЗАЦИИ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

Рассмотрены вопросы нормирования работ по ведению бухгалтерского учета на предприятии, систематизированы показатели, влияющих на трудоемкость ведения учетных работ. Предложен критерий сравнительного анализа трудоемкости ведения автоматизированного учета с помощью различных программных систем, применение которого показано на примере учета товародвижения на оптовом предприятии

Актуальность проблемы анализа трудоемкости ведения бухгалтерского учета связана с рядом причин, возникающих в условиях рыночной экономики. Важнейшей из них является тенденция увеличения количества инфраструктурного персонала по сравнению с количеством производственного. Существование указанной тенденции в свою очередь повышает значение регулирования непроизводственных затрат на управление предприятием. Создание экономической и эффективной системы менеджмента на предприятии, в том числе бухгалтерии как неотъемлемой части структуры управления, имеет исключительно большое значение для функционирования предприятия в условиях конкуренции. Расчет численности бухгалтеров и планового фонда оплаты труда, в свою очередь, базируется на определении общего объема бухгалтерских работ, распределении их по видам, определении затрат времени на выполнение. При этом возникают проблемы анализа трудоемкости ведения бухгалтерского учета, нормирования и планирования при его организации. Под трудоемкостью ведения бухгалтерского учета традиционно понимается количество труда, затрачиваемое на выполнение учетных работ.

Другой причиной увеличения значения анализа трудоемкости ведения учетных работ является изменение целей ведения бухгалтерского учета при переходе к

рыночной экономике. При директивно-плановой экономике учет был предназначен для отслеживания выполнения плановых заданий, помогал осуществлять контроль сохранности государственной собственности. При переходе к рыночной экономике происходит переориентация бухгалтерского учета на цели управления предприятием, при этом система управления приобретает ведущую роль, а система учета – обеспечивающую. Ориентированный на менеджмент бухгалтерский учет должен обеспечить информационными ресурсами аппарат управления предприятием для принятия оптимальных решений. Каждый уровень управления нуждается в своей информационной базе, что с необходимостью приводит к выделению в учете отдельных подсистем, обеспечивающих информационные потребности менеджеров соответствующего уровня. В этих условиях возникает проблема определения количества и стоимости предоставляемой информации. Учетная информация является результатом деятельности труда бухгалтера и как продукт труда имеет свою себестоимость и обладает полезностью. Соотношение между себестоимостью и полезностью является критерием, в соответствии с которым должно быть принято решение о целесообразности формирования информации для управления. Поскольку в состав себестоимости входят как

часть трудовые затраты, следовательно, определение трудоемкости получения и обработки учетной информации, меры по снижению трудовых затрат имеют важное значение для оптимизации управления предприятием.

Анализ публикаций в указанном направлении показывает наличие различных подходов к проблеме контроля и управления непроизводственными затратами, к числу которых относятся затраты на ведение учета [1]. Подход к данным затратам как к условно-постоянным не учитывает их краткосрочные колебания при изменении объема работ, нормирование в этом случае не применяется. Затраты на ведение учета считаются постоянными в пределах установленного бюджета, при этом количество персонала, фонд оплаты труда определяются из личного опыта руководства и рыночной конъюнктуры. Объективно такой подход обоснован разнородностью целей и задач непроизводственного персонала, сложностью в измерении результатов его деятельности. При другом подходе большинство затрат рассматриваются как технологические (переменные), подлежащие оперативному контролю. В этом случае используется нормирование. Заслуживает внимания компромиссная точка зрения, согласно которой затраты на ведение учета считаются постоянными при планировании и переменными для целей анализа и контроля. В настоящей статье нами предпринята попытка применить методику технологического нормирования к затратам на ведение учета.

Многочисленные методы нормирования труда в целом достаточно хорошо исследованы и подразделяются на три большие группы: неформальные методы (оценивание, составление оперативных графиков, исследование рядов), полуформальные методы (ведение журнала самоконтроля, проведение выборочных исследований работ, исследование

неприведенных временных затрат), формальные методы (исследование приведенных временных затрат, исследование предопределенного времени).

Трудоемкость бухгалтерских работ нормируется, в основном, с помощью неформальных и полуформальных методов. Из неформальных методов используются оценивание (экспертную оценку трудоемкости дает экспертный совет, состоящий из высококвалифицированных бухгалтеров различных отраслей) и исследование рядов (планируемая трудоемкость сравнивается с трудоемкостью аналогичных ранее выполненных учетных работ). Полученные нормы являются достаточно приблизительными и носят субъективный характер. Проведение выборочных исследований затрат времени бухгалтера и заполнение журнала самоконтроля относятся к полуформальным методам нормирования. По сравнению с неформальными, они позволяют выделять непроизводительное время, однако и в этом случае полученные нормативы являются приблизительными. Представляет интерес использование встроенных программных систем для исследования трудоемкости ведения автоматизированного учета. Указанный подход можно рассматривать в качестве попытки применения формальных методов, позволяющих наиболее точно оценивать трудовые затраты [2].

На практике при определении трудоемкости того или иного вида бухгалтерских работ использовались "Типовые нормы времени и нормы обслуживания на работы по бухгалтерскому учету", утвержденные постановлением Госкомтруда в 1971 году. Они включали в себя нормативные затраты времени на выполнение полного объема бухгалтерских работ в течение месяца, рассчитанные на каждый первичный приходно-расходный документ (без работ на составление первичных документов), с учетом времени на

подготовительно-заключительные работы и отдых. Параметрами, определяющими затраты времени были количество строк и столбцов в первичном документе и “процент работ, передаваемых на машиносчетную станцию” [3]. В связи с изменением системы учета и практически полной его автоматизацией, указанные нормативы представляют исторический сравнительный интерес в части нормирования ручного труда.

Изучение публикаций по данному вопросу показывает, что на сегодняшний день внимание к проблемам, возникающим в данной области со стороны исследователей недостаточно и не соответствует важности проблемы. Особенно это касается трудоемкости ведения учета в условиях автоматизации. Внедрение систем автоматизации бухгалтерского учета позволяет существенно увеличить производительность труда бухгалтера, освободить его от рутинных действий, однако порождает новые задачи оптимального подбора и настройки указанных систем. Несоответствие используемых программных средств структуре и задачам предприятия усложняет учетную работу. Предлагаемый перечень факторов, влияющих на трудоемкость решения бухгалтерской задачи с помощью системы автоматизации [2] не позволяет однозначно выбрать оптимальную с точки зрения трудовых затрат систему автоматизации учета.

Целью настоящей статьи является систематизация показателей, влияющих на трудоемкость ведения учетных работ, а также разработка критерия выбора программной системы автоматизации учета, решение учетной задачи, с помощью которой является наименее трудоемким.

Для выполнения поставленной цели применяется методика технологического нормирования затрат на ведение учета, использование которой обосновано выше. Выделяются следующие нормы труда работников в бухгалтерском учете:

1. Норма времени – затраты времени на выполнение единицы работы.

2. Норма выработки – количество единиц работы, которое должно быть выполнено в единицу времени.

3. Норма обслуживания – количество объектов учета, обслуживаемых одним или группой работников соответствующей квалификации.

При этом принципиальное значение приобретает понятие “единица работы”. Под единицей работы для целей исследования будем понимать такой объем работы (или ее результатов), который удобно рассматривать в качестве неделимого целого. Преобладающая часть общего объема бухгалтерской работы состоит из типовых, многократно повторяющихся единиц и является стандартной. Часть работ связанных с учетным процессом, не имеет типового характера, ее нельзя выразить в строго определенных единицах, определить плановое время. Нестандартная работа подразделяется на производительную и непроизводительную. К производительной относится поддержание связей с контрагентами, инструктаж, выдача справок персоналу. Непроизводительная работа – это отыскание и исправление ошибок [3]. Выделение единиц работы состоит в пошаговой детализации последовательности выполнения учетных процедур. Рассмотренная в [4] классификация единиц работы нами применена к учетному процессу, выполняемому как вручную, так и автоматизированному. При анализе единиц работы на каждом этапе определяются: целевые объекты; задачи, связанные с выполнением цели; показатели, подлежащие контролю; диапазон изменения указанных показателей и требования к их оптимальному значению; ограничения при решении задач; используемые ресурсы. Результаты сведены в таблицу 1.

Таблиця 1. Перечень единиц учетной работы

| № уровня | Наименование единицы работы | Сущность | Учетный процесс выполняется вручную | Автоматизированное ведение учета | Вид учетной деятельности |
|----------|-----------------------------|---|--|--|---|
| 1. | Движение | Самая мелкая единица работы, движение человека. | Движение | Движение | Оперативный, аналитический, синтетический, отчетность |
| 2. | Элемент | Деятельность, связанная с выполнением части задачи. | Запись | Корректировка списка данных | Оперативный, аналитический, синтетический, отчетность |
| 3. | Задание | Любая часть деятельности и все объекты, связанные с выполнением данного вида работ. | Регистры учета | Любая форма промежуточного отчета | Аналитический, синтетический |
| 4. | Промежуточный продукт | Часть единицы конечного продукта | Показатель отчетности | — | Синтетический, отчетность |
| 5. | Конечный продукт | Элемент выпуска данной организации, предназначенный для внешних пользователей; не требует дополнительной работы | Отдельный отчет | Отдельный отчет | Отчетность |
| 6. | Программа | Группа конечных продуктов | Отдельные виды отчетности | Отдельные виды отчетности | Отчетность |
| 7. | Выпуск | Крупный агрегат конечных продуктов | Финансовая, налоговая, статистическая отчетность | Финансовая, налоговая, статистическая отчетность | Отчетность |
| 8. | Результаты | Цели, достигнутые благодаря проведенной работе | Внешняя отчетность | Внешняя отчетность | Отчетность |

Таким образом, рассмотренное в таблице 1 выделение единиц учетной работы показывает различие в подходах к нормированию при автоматизированном и неавтоматизированном ведении учета.

Структура затрат рабочего времени на выполнение основных видов учетных работ состоит из оперативного учета, учетной работы (синтетический и аналитический учет), составления отчетности и варьируется в зависимости от типа предприятия. Так доля оперативного учета на оптовой базе составляет 69 %, в розничном продовольственном магазине 45 %. Доля учетных работ, связанных с аналитическим и синтетическим учетом на оптовом предприятии – 28 %, в розничном продовольственном магазине 49 %. Составление отчетности занимает 3 % времени бухгалтера оптового предприятия, 5 % – предприятия

розничной торговли продовольственными товарами и 1 % – розничной торговли непродовольственными товарами [5]. От чего же зависит изменение величины трудоемкости ведения учета? Исследования в этом направлении показывают, что основным фактором, влияющим на трудоемкость при неавтоматизированном ведении учета, является интенсивность ведения хозяйственной деятельности, выражаемая в количестве первичных документов [2]. При этом, трудоемкость различных видов учета изменяется по разным законам. На рисунке 1 представлены графические зависимости влияния интенсивности хозяйственной деятельности (К) на трудоемкость аналитического (T_a), оперативного и синтетического учета (T_{oc}) и суммарную трудоемкость ($T_{и}$). При возрастании интенсивности хозяйственной деятельности

трудоемкость аналитического учета растет по линейному закону более высокими темпами, чем трудоемкость оперативного и синтетического учета, подчиняющаяся логарифмическому закону. Другим показателем, влияющим на трудоемкость ведения учета, является размер предприятия. Исследования, проведенные на малых и средних предприятиях с численностью персонала до 500 человек и при показателе общей трудоемкости 100 %, подтверждают, что наиболее трудоемок учет на предприятиях с количеством человек от 50 до 100 – 26,2 %,

наименее трудоемок на предприятиях с численностью 10-20 человек – 14,3 % [6]. Промежуточное положение занимают предприятия с количеством персонала от 20 до 50 человек – 16,7 %. Интересным представляется тот факт, что трудоемкость ведения учета на предприятиях с персоналом до 10 человек и 100-500 человек одинакова, и составляет 21,4 %. С нашей точки зрения пояснить это можно низкой интенсивностью хозяйственной деятельности в первом случае и продуманной системой автоматизации учета во втором.

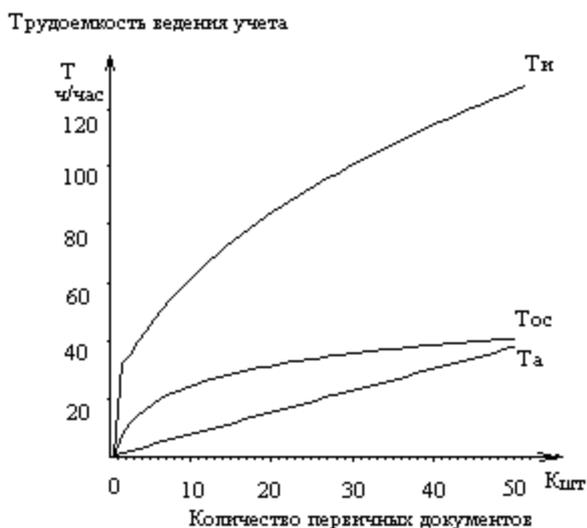


Рис. 1. Влияние интенсивности хозяйственной деятельности на трудоемкость ведения бухгалтерского учета

В условиях автоматизированного ведения учета качественно меняется структура затраченного времени на ведение учета. Затраты времени бухгалтера при работе с информационной системой складываются из затрат времени на поиск, связанных с движением по спискам, выбора опции из меню, редактирования содержимого окон, ожидания результатов счета. Таким образом, продолжительность решения бухгалтерской задачи с помощью системы автоматизации при прочих равных условиях определяется следующими факторами:

- количеством меню, в которых необходимо сделать выбор (K_1);
- количеством редактируемых списков при вводе одной хозяйственной операции (K_2);
- количеством окон, предлагаемых для редактирования при вводе одной хозяйственной операции (K_3) [2].

Виды работ с 3 по 8 из представленных в таблице 1 полностью автоматизируются и затраты времени на их выполнение определяются техническими характеристиками аппаратного обеспечения. Таким образом, наиболее трудоемким в этих условиях является первичный учет, связанный с вводом исходных данных.

Нами произведен сравнительный анализ трудоемкости ведения автоматизированного учета с помощью различных программных систем. В качестве факторов, влияющих на трудоемкость использованы приведенные выше. Исследования были проведены для различного типа учетных задач, связанных с движением товаров на оптовом предприятии. Ввод информации производился в режиме “Документы”, количество полей для заполнения соответствует одной номенклатурной единице товара. Результаты отражены в таблице 2.

Таблица 2. Сравнительный анализ трудоемкости учета товародвижения в условиях использования различных программных систем автоматизации

| № | Учетная задача | Факторы, влияющие на трудоемкость автоматизированного ведения учета | | | | | | | | | | | |
|---|-------------------------------|---|-------|-------|---------|-------|-------|------------------|-------|-------|-----------------|-------|-------|
| | | "1С:Предприятие" 7.7 | | | "Парус" | | | "Галактика" 5.10 | | | "Атлантик" 2.09 | | |
| | | K_1 | K_2 | K_3 | K_1 | K_2 | K_3 | K_1 | K_2 | K_3 | K_1 | K_2 | K_3 |
| 1 | Поступление товара | 4 | 13 | 1 | 2 | 16 | 1 | 3 | 13 | 1 | 2 | 12 | 1 |
| 2 | Реализация товара | 4 | 14 | 1 | 2 | 15 | 1 | 3 | 15 | 1 | 2 | 25 | 1 |
| 3 | Внутреннее перемещение товара | 4 | 10 | 1 | 2 | 14 | 1 | 3 | 15 | 1 | 2 | 27 | 1 |
| 4 | Инвентаризация | 3 | 8 | 1 | 2 | 20 | 1 | 4 | 9 | 1 | - | - | - |

На основании данных, представленных в таблице 2 с помощью метода экспертных оценок может быть сделан вывод о трудоемкости решения учетных задач, связанных с товародвижением на оптовом предприятии при использовании различных программных систем. При этом каждому фактору экспертом назначается вес P_i , определяющий влияние K_i на общие затраты времени. Наименее трудоемкой, с нашей точки зрения, будет работа в программной системе, для которой выполняется условие:

$$\sum_{i=1}^3 K_i \times P_i \rightarrow \min$$

На наш взгляд, предложенный критерий, определяющий трудоемкость учета в компьютерной среде, позволяет выполнить оптимальный подбор и настройку программных средств с целью рационализации учетных работ.

Дальнейшие исследования в указанном направлении должны показать взаимосвязь между трудоемкостью получения учетной информации и ее полезностью для целей управления предприятием.

В заключении следует отметить следующее: бухгалтерский учет формирует информационную базу для управления предприятием, при этом затраты на получение необходимой информации для целей управления неразрывно связаны с трудоемкостью ведения учета. Таким образом, решение задачи повышения аналитичности учета и одновременно минимизации затрат на его ведение позволит оптимизировать общую систему управления предприятием.

ЛИТЕРАТУРА:

1. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, – М.: Финансы и статистика, 2000. – 415 с.
2. Клименко А.О. Экономико-математическое исследование потребительского качества программных средств (на примере компьютерных программ для автоматизации бухгалтерского учета) Дисс. канд. эконом. наук / А.О. Клименко., Ростов-на-Дону, 1997. – 160 с.
3. Петрова В.И. Научная организация бухгалтерского учета / В.И. Петрова. – М.: Финансы, 1986. – 136 с.
4. Мандел Дж. Марвин. Анализ единиц работы / Марвин Дж. Мандел. // Производительность труда “белых воротничков”: Пер. с англ. / Общ. ред. В.В. Зотова. – М.: Прогресс, 1989. – С. 50-57.
5. Редько А.Ю. Совершенствование учета и контроля товародвижения в условиях АСОД (на примере предприятий оптовой торговли непродовольственными товарами) Дисс. канд. эконом. наук / А.Ю. Редько, Киев, 1981. – 150 с.
6. Состояние и тенденции развития малого и среднего бизнеса (по результатам опроса малых и средних предприятий) // Сан-Петербургский фонд развития бизнеса, <http://www.fbd.spb.ru>

КАЗАК Екатерина Николаевна – старший преподаватель кафедры “Учет и аудит” Социально-экономического университета